

## **Vermietung und Verpachtung - Zurechnung der Einkünfte - Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil**

- 1. Durch die Bestellung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erzielt der Nießbraucher - anstelle des Gesellschafters - die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn und soweit er aufgrund der ihm vertraglich zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grundsätzlich in der Lage ist, auch an Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken**
- 2. Entsprechendes gilt beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil. Der Quotennießbraucher erzielt nur dann die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen - und zwar auch solche, die die Grundlagen der Gesellschaft betreffen - nicht alleine und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.**

BFH, Urt. v. 15.11.2022 - IX R 4/20

Grundsätzlich können gemeinschaftlich, in gesamthänderischer Verbundenheit erzielte Einkünfte nur Gesellschaftern zugerechnet werden. Vorausgesetzt wird in der Regel die zivilrechtliche Gesellschafterstellung. Etwas anderes gilt ausnahmsweise im Fall einer steuerlich anzuerkennenden Treuhand, bei der der Treugeber den Gesellschafter-Treuhänder beherrscht, und u.U. auch beim Nießbrauch, nicht jedoch im Fall der Unterbeteiligung.

Auch dem Nießbraucher an einem Gesellschaftsanteil können die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ganz oder zum Teil persönlich zuzurechnen sein, obwohl er zivilrechtlich kein Gesellschafter wird. Die Zurechnung setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass ihm (kraft seines Nießbrauchs) eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht. Erforderlich ist insoweit, dass dem Nießbraucher zusätzlich weitere Rechte (insbesondere Stimmrechte) eingeräumt werden, die seine Rechtsstellung der eines Gesellschafters hinreichend annähern.

Welche Voraussetzungen dafür beim Quotennießbrauch am Anteil eines Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfüllt sein müssen, war noch nicht höchstrichterlich entschieden. Auch die Finanzverwaltung hat die Anforderungen nicht näher konkretisiert (vgl. BMFSchreiben v. 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rdnr. 14 ff.).

Die vorstehenden Ausführungen zur Maßgeblichkeit der Verteilung der Stimm- und Verwaltungsrechte zwischen Gesellschafter und Nießbraucher sind nach dem vorliegenden Urteil für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass eine Einkünftezurechnung beim Nießbraucher voraussetzt, dass diesem - kraft der vertraglichen Vereinbarungen über die Nießbrauchsbestellung - eine Position eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen - d.h. im Sinne einer Gleichberechtigung - entspricht.

Ob der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt oder (an seiner Stelle) der (Quoten-)Nießbraucher des Gesellschaftsanteils, hängt mithin grundsätzlich davon ab, ob nur der Gesellschafter nach außen auftritt oder ob beide die Leistungsbeziehung (das Nutzungsüberlassungsverhältnis) "im Außenverhältnis" beherrschen. Kann auf das Außenverhältnis nicht abgestellt werden, weil der einzelne Gesellschafter das Nutzungsüberlassungsverhältnis nicht alleine beherrscht, kommt es darauf an, ob und inwieweit der Nießbraucher insgesamt - oder beim Quotennießbrauch "teilweise" - anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben kann, so dass er den Gesellschafter bei der Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft wirksam beschränken kann und deshalb (auch unter Berücksichtigung des ihm zustehenden Fruchtziehungsrechts) bei wirtschaftlicher Betrachtung selbst (ggf. "anteilig") als Gesellschafter anzusehen ist. Seine Rechtsstellung muss mithin der des Gesellschafters vor allem im Hinblick auf die Ausübung der wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte so angenähert sein, dass der Gesellschafter insoweit jedenfalls nicht ohne den Nießbraucher handeln kann.

## **Steuerfreie Privatnutzung eines betrieblichen Telekommunikationsgeräts**

**Die Erstattung von Telefonkosten für einen vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrag durch den Arbeitgeber ist auch dann nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon, durch dessen Nutzung die Telefonkosten entstanden sind, von dem Arbeitnehmer zu einem niedrigen, auch unter dem Marktwert liegenden Preis erworben hat und er das Mobiltelefon dem Arbeitnehmer unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt.**

BFH, Urt. v. 23.11.2022 - VI R 50/20

### **Urteilsfall**

Im aktuellen Fall schloss ein Verlag in der Rechtsform der GmbH & Co. KG mit mehreren Arbeitnehmern Kaufverträge über deren gebrauchte Mobiltelefone und erwarb so die zuvor von den Arbeitnehmern privat angeschafften Geräte zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 €. Gleichzeitig hatte der Verlag mit den Arbeitnehmern jeweils eine "Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten" abgeschlossen. Nach dieser Vereinbarung stellte der Verlag den Arbeitnehmern ein Mobiltelefon zur Verfügung und übernahm die hierfür entstehenden monatlichen Kosten des Mobilfunkvertrags (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatgebühr) bis zu einer in der Vereinbarung jeweils festgelegten Höhe. Die Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses waren die Arbeitnehmer verpflichtet, das Mobiltelefon an die Steuerpflichtige herauszugeben.

Zusätzlich vereinbarte der Verlag ein Jahr später mit der Mehrzahl seiner Arbeitnehmer in einer "Anlage zum Arbeitsvertrag" einen "Mobiltelefon-Überlassungsvertrag". Den Arbeitnehmern wurde demnach ein Mobiltelefon eines bestimmten Typs inklusive Ladegerät überlassen, das als "weiteres Arbeitsmittel" frei genutzt werden konnte. Sie waren verpflichtet, für eine rechtzeitige und ordnungsgemäße Pflege und Wartung des Telefons zu sorgen. Die Kosten für Wartung und Reparaturen wurden übernommen. Die den Arbeitnehmern erstatteten Kosten der Mobilfunkverträge wurden nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei behandelt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, es handele sich bei dem Verkauf der persönlichen, gebrauchten Mobiltelefone der Arbeitnehmer an die Steuerpflichtige um eine unangemessene rechtliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO, die zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führe. Einem fremden Dritten würde das eigene Mobiltelefon zum marktüblichen Wert, nicht aber für nur 1 € bis 6 € überlassen. Der "Verkauf" der Telefone sei lediglich wegen der damit verbundenen Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG erfolgt.

Somit wurden die übernommenen Kostenerstattungen für die Mobilfunkverträge der Arbeitnehmer als steuerpflichtiger Arbeitslohn qualifiziert. Der steuerfreie Auslagenersatz von Telefongebühren des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber für berufliche Telefongespräche wurde auf 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens auf 20 € monatlich begrenzt.

Nach Abschluss der Außenprüfung erließ das zuständige Finanzamt gegenüber der Steuerpflichtigen einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge. Der Verlag, der sich mit der Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin einverstanden erklärt hatte, erhob nach erfolglosem Vorverfahren gegen den Haftungsbescheid Klage beim FG München. Dieses gab der Steuerpflichtigen Recht. Auch der nun angerufene BFH bestätigte diese Entscheidung und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

### **Haftung des Arbeitgebers für die Lohnsteuer**

Der Arbeitgeber haftet nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG für die Lohnsteuer, die er bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und abzuführen hat. Dies gilt sowohl für die Lohnzahlungen in bar als auch für geldwerte Vorteile, die der Arbeitnehmer erhält.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung betrieblicher Mobiltelefone einschließlich der dazugehörigen Netzteile durch die Steuerpflichtige an ihre Arbeitnehmer auch für private Zwecke und die Übernahme der auf private Gespräche (anteilig) entfallenden Grundgebühren und Verbindungsentgelte stellen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare geldwerte Vorteile dar, da die Arbeitnehmer durch das unentgeltliche Führen privater Telefongespräche objektiv bereichert werden.

Diese geldwerten Vorteile sind auch durch das Dienstverhältnis veranlasst. Insbesondere besteht kein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Verlags, ihren Arbeitnehmern betriebliche Mobiltelefone (auch) zur privaten Nutzung zu überlassen und für die Privatgespräche der Arbeitnehmer aufzukommen.

### **Steuerfreier geldwerter Vorteil nach § 3 Nr. 45 EStG**

Grundsätzlich sind nach § 3 Nr. 45 EStG Vorteile eines Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen steuerfrei. Dabei sind jedoch nur die Vorteile der Arbeitnehmer von der Steuer freigestellt, die diese aus der privaten Nutzung von betrieblichen PCs und Telekommunikationsgeräten ziehen. Ein etwaiger Zuschuss für einen privaten Telefonanschluss des Arbeitnehmers ist demgegenüber nicht nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei. Auch bei (betrieblichen) Mobiltelefonen nebst den dazugehörenden Netzteilen handelt es sich um Telekommunikationsgeräte sowie deren Zubehör i.S.v. § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG.

#### **Hinweis:**

Ein Telekommunikationsgerät ist nur dann betrieblich i.S.v. § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG, wenn es im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Arbeitgebers steht oder es sich um ein dem Arbeitgeber aufgrund eines Nutzungsvertrags mit einem Dritten, insbesondere eines Leasingvertrags, zuzurechnendes Gerät handelt. Ein solches betriebliches Telekommunikationsgerät liegt hingegen nicht vor, wenn das Gerät nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist.

#### **Kein Missbrauch bei vorherigem der Telekommunikationsgeräte**

Gemäß § 41 Abs. 2 AO sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Besteuerung unbeachtlich. Empfangsbedürftige Willenserklärungen, die mit Einverständnis des Erklärungsempfängers nur zum Schein abgegeben werden, sind nach § 117 Abs. 1 BGB nichtig. Ein Scheingeschäft liegt nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn sich die Vertragsbeteiligten über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind und das Vereinbarte nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien keine Geltung haben soll. Somit ist kein Scheingeschäft gegeben, wenn der von den Vertragsbeteiligten erstrebte Rechtserfolg gerade die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts voraussetzt.

Die steuerliche Anerkennung von abgeschlossenen Kaufverträgen über die Mobiltelefone ist nach Fremdvergleichsgrundsätzen grundsätzlich dann zu versagen, wenn es an einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragsparteien fehlt. Dabei ist im Rahmen der Prüfung, ob ein Vertragsverhältnis dem steuerlich bedeutsamen oder dem privaten Bereich zuzuordnen ist, maßgeblich zu berücksichtigen, ob ein den Gleichklang wirtschaftlicher Interessen indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis angenommen werden kann. Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer kann jedoch ein Interessengegensatz regelmäßig angenommen werden.

Dies gilt gleichermaßen für die Verkäufe der Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 € und 6 €, da die Arbeitnehmer zukünftig durch zeitgleich abgeschlossene Vereinbarungen diese kostenfrei nutzen konnten.

#### **Hinweis:**

Nach § 3 Nr. 45 EStG sind für die Arbeitnehmer die Vorteile, auch wenn diese nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Entgelt gewährt werden, steuerfrei. Nach der Lohnsteuerrichtlinie sind auch die vom Arbeitgeber getragenen Verbindungsentgelte (Grundgebühr und laufende Kosten) steuerfrei. Dies schließt ebenfalls die Übernahme der monatlichen Kosten der von den Arbeitnehmern selbst abgeschlossenen Mobilfunkverträge durch den Arbeitgeber ein. Voraussetzung ist jedoch die Nutzung des vom Arbeitgeber überlassenen betrieblichen Telekommunikationsgeräts. Anders verhält es sich bei Barzuschüssen zur Anschaffung von Telekommunikationsgeräten. Diese sind nicht steuerbefreit.

#### **Fazit:**

Der BFH hat mit diesen Urteilen entschieden, dass die Erstattung von Telefonkosten auch nach vorherigem Erwerb der Mobilfunkgeräte steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG erfolgen kann. Dabei billigte er auch die Gestaltungsmöglichkeiten von Verträgen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, welche grundsätzlich als fremdüblich anzusehen sind. Steuerpflichtige sollten jedoch beachten, dass diese Rechtsprechung nicht auf Vertragsbeziehungen übertragbar ist, bei denen ein Näheverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorliegt, beispielsweise bei Angehörigen.

Ihre Steuerberater

### **Steuertermine März 2023**

- 10.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 10.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 10.03. Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 10.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag

Sie finden dieses Infoblatt auch unter [www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief](http://www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief)